

〔研究ノート〕

非営利法人会計基準共通化に向けた会計枠組み構築の可能性
—社会福祉法人制度改革における環境整備に言及して—

吉 田 正 人

目 次

解題

- I 非営利セクターの現状と課題
- II 非営利法人の会計枠組み
- III 社会福祉法人制度改革の骨子
- IV 非営利法人会計の収斂—むすびに代えて—

解 題

日本公認会計士協会非営利法人委員会は、2013（平成25）年7月に研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」（以下、「研究報告」）を公表し、その中で非営利法人の会計基準の統一化について検討している。というのもわが国では、縦割り行政の弊害により非営利法人の形態別に各関係省庁から当該会計基準が通知され、適用される形式となっており、このことが異なる非営利法人ごとの財務諸表の理解と横断的な比較可能性を困難にさせているという批判の対象となっている。そこで日本公認会計士協会は、本研究報告によって非営利法人間の会計統一化を研究課題とし、その実現に向けて模索している段階にきている。

研究報告の内容は非営利法人の会計枠組み構築のために次のように構成されている。

- 1 はじめに
- 2 我が国の非営利セクターの現状と課題
- 3 非営利組織会計に関する海外制度調査
- 4 非営利組織会計の基本枠組み
- 5 会計上の個別論点の検討
- 6 会計枠組み構築に向けた提案
- 7 おわりに

上記の他に要旨および付属資料が配されているが、本稿が取り上げるものとしては2の非営利セクターの現状と課題と6の会計枠組み構築に向けた提案に特に着目したい⁽¹⁾。それにより非営利法人の会計の歩むべき道程を明確にしていく。

(1) 日本公認会計士協会非営利法人委員会の研究報告は第25号だけではなく、それ以前のものも存在する。また、現在も本プロジェクトは進行しており、2016（平成28）年9月には、研究報告第30号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理—反対給付のない収益の認識—」が公表されている。詳しくは、柴 [2016] 8－10頁を参照されたい。

折しも、2016（平成28）年3月に社会福祉法の一部が改正され、社会福祉法人の経営のガバナンス強化が叫ばれるようになった。この社会福祉法人の改革はすでに制度改革が進んだ公益法人制度に影響されている。非営利といえば、非効率で不透明な法人経営をしているものと認識されてきたが、これからは民間企業並みの透明性をもって情報開示を行い、地域社会への貢献が必要とされるようになった。

本稿においては、研究報告によって非営利法人会計の収斂アプローチがどのように提案されているか明らかにし、非営利法人の1つである社会福祉法人が制度改革を進めることによって、非営利法人会計が今後、向かうべき展望を探りたい。

I 非営利セクターの現状と課題

研究報告では、非営利法人会計が論じられる前提として研究目的を示している。近年のわが国の状況は、人口構成等の変化、政府の財政健全化への要請、福祉・医療分野への政策的重要性の推移から、行政の果たす役割だけでなく、非営利セクターの担う役割に期待が寄せられてきている⁽²⁾。研究報告によれば、非営利組織の状況を理解するための情報開示には課題もあり、特に財務情報については、適用される会計基準が法人形態ごとに設計され、事業分野の特殊性を踏まえた結果、異なる内容の会計基準のまま今日に至っており、同種の事業を営んでいる場合であっても法人形態が異なる場合には、法人形態を超えて財務情報を横断的に理解することが困難である。非営利セクターの活動を支援する資源提供者を始めとするステークホルダーが財務情報を容易に入手、理解できる環境を整えることが望ましく、その環境整備の一環として、非営利組織に共通した会計枠組みの構築を検討する必要がある（研究報告1頁）。本研究報告においてこのような研究目的を明示したことにより非営利法人会計の統一化に向けた実現可能性を検討することの必要性が高まるとともに、研究報告で非営利セクターの現状と課題を、(1) 非営利セクターの重要性の高まり、(2) 非営利セクターの抱える課題、および(3) 情報開示と会計に分けて解説している。

(1) 非営利セクターの重要性の高まり

福祉、医療、教育といった国の根幹をなす公共的サービスに関して、社会福祉法人、医療法人、学校法人を含む様々な非営利組織が中心的役割を果たし、さらに格差、貧困、人権、環境、災害といった多様な社会的課題に対して、地域社会から国際社会に至るまで非営利セクターの活躍の場は広がっている（研究報告2頁）。

研究報告によれば、非営利セクターの重要性が高まる背景に次の要因を挙げている（研究報告2頁）。

- ① サービスの需要拡大および多様化
- ② 民間によるサービス供給
- ③ 非営利セクターの果たす役割の広がり

以上、わが国においては、少子および高齢社会の進展から福祉・医療サービスの需要も比例して急増しているとともに、失業等による生活困窮者への支援も課題となっている。

(2) 本研究報告における非営利セクターとは、特定非営利活動法人（NPO法人）、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人、社会福祉法人、学校法人、医療法人、宗教法人、労働組合、各種協同組合等を明示している（研究報告1頁）。

また、人々の価値観の多様化から福祉・教育の需要も多様化し、さらに経済・社会のグローバル化・ボーダレス化による国際課題が民間組織の活躍の場を提供させている。サービス供給については、政府セクターの財政面の制約が顕著となり、政府による財政的支援を前提とした供給が困難となっている現在、多くの公的サービスが民間に委託されるようになった。非営利セクターの果たす役割が広がり、行政の積極的な関与による公共的サービスの提供といった形から、NPO法人に代表される民間の自発的・創発的行動へと広がっている（研究報告2－3頁）。

(2) 非営利セクターの抱える課題

非営利セクターの課題として次のような指摘がなされている（研究報告3－6頁）。

- ① 社会全体に占める非営利セクターの規模
- ② 財源の確保
- ③ 専門的人材
- ④ 法人間の違い
- ⑤ 自立性

非営利セクターの役割が拡大しているにもかかわらず、相対的にはその規模は小さい⁽³⁾。また、財源確保についてもわが国では非営利セクターへの民間寄附が少ない⁽⁴⁾。そのため財源確保の脆弱性も課題とされている。財源の問題とリンクして専門的人材確保も障害がある。民間非営利セクター、特にNPO法人に給与水準が低い傾向にある。ほかにも非営利セクター内の法人間の違いや手厚く政府セクターから財政的に支援されてきた非営利法人への自立性も、日本における非営利セクターの現状と課題を浮き彫りにしているといえよう。

(3) 情報開示と会計

前項で指摘したことを受けて、非営利セクターに必要なことは営利法人を含めた民間組織によるマーケットへの他業種参入が競争を促進し、民間企業並みの効率経営を期待できるものとしたことである。そのために必要なことが研究報告によると、情報開示であり、説明責任が果たされることによって非営利組織の自立性が求められるとしている（研究報告6－7頁）。また、同時に重視されることが会計の問題にあることが次のように指摘されている（研究報告10頁）。

「現状、我が国における非営利組織の会計は、法人形態ごとに規定が異なる。…（略）…法人形態ごとに適用される会計基準が異なり、その設定主体も異なる。さらに、適用すべき会計基準が、制度上明確にされていない場合も多い。相互に異なる取扱いについては、近年、会計基準間の整合性を改善する取組も進められているが、依然として差が大きい。したがって、複数の異なる法人形態別の非営利組織の財務諸表を確認する際、たとえ同種

(3) 研究報告において、「…グローバル・市民社会：オーバービューによれば、我が国において非営利セクター業務に従事する国民の割合は4.2%と、開発途上国も含む世界平均4.4%よりも低く、欧米各国（オランダ14.4%、アメリカ9.8%、イギリス8.5%など）の規模を大きく下回る。」（研究報告4頁）との指摘がある。

(4) 研究報告において、「…日本ファンドレイジング協会のアンケート調査によると、我が国における名目GDP比の寄付金割合はアメリカの1.98%、イギリスの1.00%に対して0.25%となっている。」（研究報告4頁）とし、特に個人による寄付が極端に少ないことが明らかとなり、日本社会が寄附文化とかけ離れていることが示されている。

の事業を営んでいる場合であっても、その横断的理解が難しい状況となっている。」

一般の情報利用者が複数の会計基準の専門的知識を有することは期待しにくく、複数の異なる会計基準が存在する状況は、一般の情報利用者の利便性を著しく阻害している。法人形態ごとに会計が異なる背景には、各会計基準がその所轄官庁によってそれぞれ設定、改正されてきたこと、また、基準の設定・改正にあたっては、近年まで、所轄官庁が管理監督する際の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることを主眼において設計されてこなかった側面も否定できない（研究報告10頁）。

法人形態ごとに複数併存する会計基準は、所轄官庁によって非営利組織に通知され、まさに縦割り行政の弊害が露見している状況にある⁽⁵⁾。しかし、非営利セクターを取り巻く環境は変貌している。そのことから研究報告では次のように指摘している（研究報告10頁）。

「民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、特定のステークホルダーのニーズにとどまることなく、多様なステークホルダーの幅広いニーズに応え得る会計枠組みが構築される必要がある。」

日本社会そのものが寄附社会として成熟していない点で欧米各国のような非営利セクターの運営が難しいことが予想されるが、一般の情報利用者に対する情報提供を主眼とするのであれば、非営利法人の事業に対する利用者等、多様なステークホルダーを対象とするように非営利法人会計も変わっていく必要があるといえよう。このことは、「法令等を通じた政府の直接規制に依拠して会計機能の発現を図る」とする「政府規制主導型」および「市場メカニズムに依拠して会計機能の発現を図る」とする国民への情報提供指向の「市場規律主導型」の会計制度（藤井[2010] 25頁）に二分すると、今もなお、非営利法人会計は前者の状況にあることを指摘しうる。藤井[2010]によると、「…許認可・監督等の行政目的を優先した個別的会計基準等の併存状況は周知のように、現在に至るもなお解消されていない。この事実、市場規律よりも政府規制の方が今日においても、非営利法人の会計実務に強く作用し続けているということを示唆している。」（藤井[2010] 28－29頁）とし、さらに寄附文化の未成熟に象徴されるように、わが国における非営利法人の資金調達の高コスト性も政府規制の優位を存続させる要因としている（藤井[2010] 29頁）。

Ⅱ 非営利法人の会計枠組み

1 会計枠組み構築のための基本的理解

日本公認会計士協会非営利法人委員会において提案された会計枠組み構築を解説する前に、非営利法人会計の基本枠組みとして整理する必要がある。研究報告によれば、会計の基本的な考え方はその基礎にある前提や概念として体系化したものとし、会計基準開発の概念的基礎を提供する。企業会計からすると、基本枠組みは概念フレームワークが対象となり、日本では企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」）が、2006（平成18）年に財務会計の概念フレームワークを公表している（研究報告21頁）。

しかし、概念フレームワークが企業会計を対象として公表されたものであり、必ずしも

(5) 研究報告によると、従来、所轄官庁が会計基準を設定していたことは、「…法人形態ごとに非営利組織の事業内容が明確に異なり、政府からの補助金が主たる資金源で、民間の資金提供が限定的である状況を前提とすれば、このような会計基準の開発は合理的」（研究報告10頁）であった。

非営利法人を対象として考えられていないことに鑑みると、「情報利用者及びそのニーズの違いが重視されるべきであろう。」(研究報告23頁)との指摘によって財務報告を目的とする際、企業会計とは異なる会計枠組みが表出することも認めなければならない。研究報告では、「会計枠組みの検討においては、将来の経済的成果を求める情報利用者(投資家等)が主に想定される組織を企業会計が適用される対象とし、経済的成果を重視しない(組織目的の達成を求める)情報利用者が主に想定される組織を非営利組織会計の適用対象と考える。」(研究報告23頁)としている。

ここで非営利法人の会計枠組みを検討するにあたり、研究報告は会計の基本的な考え方および主なステークホルダーを以下のように挙げている(研究報告23-25頁)。

(1) 会計の基本的な考え方

- ① 情報利用者の期待に応えるものであること。
- ② 非営利組織に固有の特性を反映したものであること。
- ③ 一貫性が確保されていること。
- ④ 一般の情報利用者にとってわかりやすい会計であること。

(2) ステークホルダー

- ① 資源提供者
- ② 債権者
- ③ 受益者
- ④ 従業員、ボランティア従業者
- ⑤ 地域住民

資源提供者の内訳は、会員、寄附者、助成金・補助金の提供主体が含まれ(研究報告24-25頁)、他のステークホルダーをみても企業会計において想定されるステークホルダーと一部異なり、利益分配を目的としない非営利法人ゆえの特徴を示している。

これらステークホルダーが、すなわち情報利用者であり、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することが財務報告の目的となる。この目的は営利企業でも、非営利法人でも変わらない(研究報告24頁)。情報利用者(特に資源提供者と債権者)の情報ニーズは、非営利組織の目的、活動方針と計画、継続的活動能力および活動の努力と成果に関する実績がある。特に非営利法人の情報利用者は、組織がどのような目的のために活動するか、目的達成のためにどのような活動を実施するか、提供した資源でどのような成果がもたらされたか等に関心を持つ(研究報告26-27頁)。

2 会計枠組み構築のためのアプローチ

わが国においては、非営利法人の会計基準が当該法人形態別に設定されて、各会計基準間で取扱いが異なっている領域も多く、共通的な非営利法人会計の枠組み構築を目指すべきであるといわれている(研究報告57頁)。共通的な会計枠組み構築に向けて必要なことは、会計の概念的基礎を整理することである。それなくして体系的かつ整合性のとれた会計枠組みを構築することはできず、その上で研究報告においては、非営利法人の共通的な会計枠組みに関して、次の3つのアプローチを提案している(研究報告57頁)。

(1) 基本枠組み共有アプローチ

非営利法人会計に関する概念的な基本枠組みを構築し、各会計基準は基本枠組みとの整

合性を確保する方式である(図表1)。会計の基本枠組みは共有されるが、法人形態ごとに会計基準が設定され、基準レベルでは整合性の確保に留まることになる(研究報告57－58頁)。

(2) モデル会計基準の開発アプローチ

非営利法人会計の基本枠組みを基礎として当該会計基準を開発する(図表2)。法人形態別の会計基準が存続するが、非営利法人会計基準をモデルとした基準開発または改正が進むことによって、法人形態別の会計基準間の整合性が高まる(研究報告58頁)。

(3) 会計基準共通化アプローチ

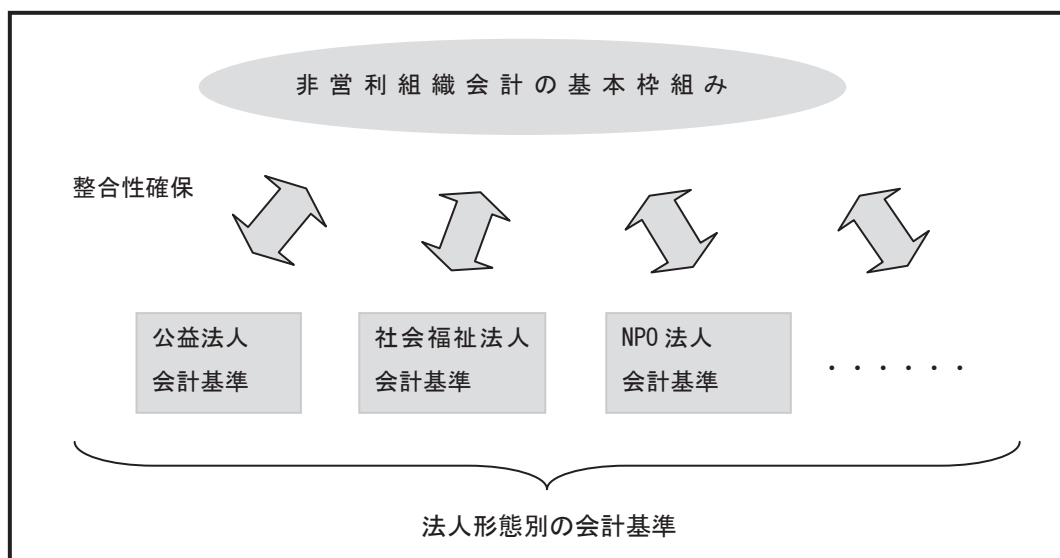
基本枠組みだけでなく、個別の会計論点の取扱いについても共通に適用される会計基準を設定する方式である(図表3)。共通の会計基準を原則としつつも法人特有の問題については会計指針を別途提示する(研究報告59頁)。

以上から、研究報告においては、法人形態の違いによる差異を解消し、一貫した非営利法人会計を実現するためには、上記の(1)→(2)→(3)の順に統合化を進める段階的アプローチを提唱している(研究報告60頁)⁽⁶⁾。

3 会計基準設定主体とガバナンス

所轄官庁によってそれぞれ異なる会計基準が設定されているわが国の非営利法人会計は、枠組み構築のための新たなガバナンスが必要とされている。共通的な会計枠組み構築のための設定主体とガバナンスについて、研究報告では次のように検討している。

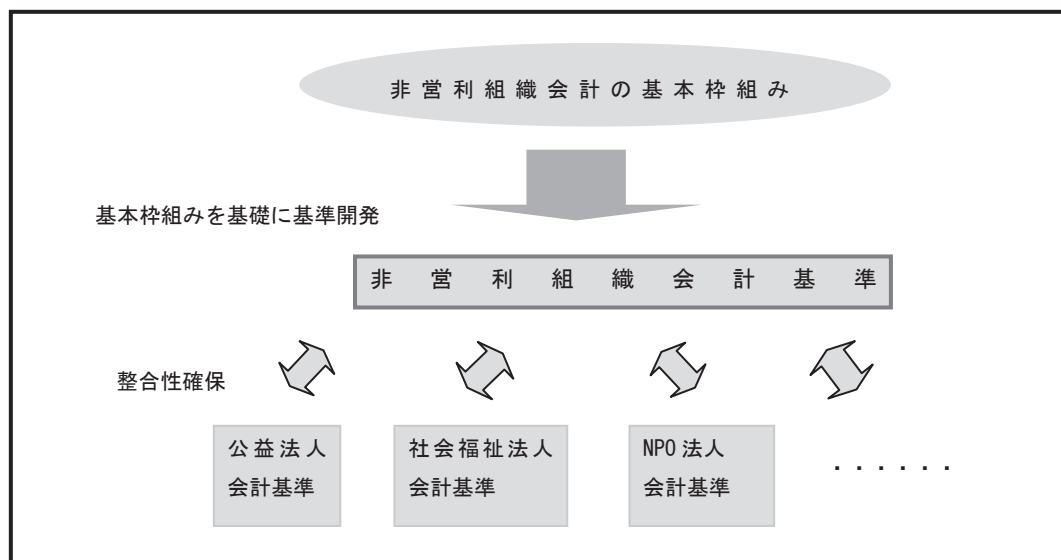
図表1 基本枠組み共有アプローチ



(出所) 日本公認会計士協会非営利法人委員会[2013] 58頁。

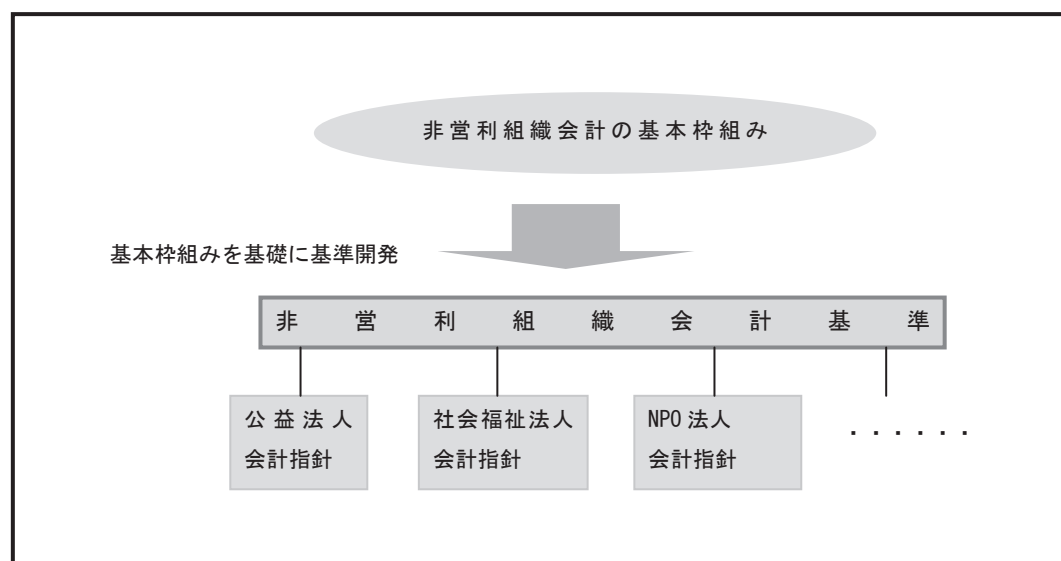
(6) 研究報告について有識者によるヒアリング調査を行い、2014(平成26)年にモデル会計基準の開発と各法人会計基準間の収斂を進めることによって段階的に整合性を高めていく方向性となったことが公表された(柴[2016] 9頁)。

図表2 モデル会計基準の開発アプローチ



(出所) 日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013] 59 頁。

図表3 会計基準共通化アプローチ



(出所) 日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013] 60 頁。

(1) 会計基準設定主体に求められる要件

- ① ステークホルダーの参画と代表性
- ② 独立性
- ③ 透明性とガバナンス
- ④ 正当性

- ⑤ 専門性
- ⑥ 財政基盤

①のステークホルダーの参画と代表性は、ステークホルダーがバランスよく参画することで利害を調整し、ニーズを反映できること、②の独立性は、設定主体が中立的な組織であること、③の透明性とガバナンスは、会計基準開発プロセスの透明性が確保されれば信頼性が担保され、会計基準設定手続を含む組織運営に関する監視機構があれば、組織のガバナンスが構築される。④の正当性は、一般に公正妥当な会計基準とするためには、基準設定主体等が法令による裏付けを必要とすること、⑤の専門性は、基準開発の専門的知識や非営利組織制度の理解があること、⑥の財政基盤は、基準開発のコスト等、財政的な安定を担保するための資金調達仕組みが必要であることを示している（研究報告61－62頁）。

(2) 会計基準設定主体の在り方

会計基準設定主体の在り方として、①政府内の独立組織として設置、②非営利法人の会計に特化し、民間の新団体を設立、および③民間で既存の会計基準設定組織内に、非営利用の会計基準委員会を設置する方式を提示している。これらのなかでは、ステークホルダーの参画と代表性、独立性、専門性の観点から、③の会計基準設定組織内に設置する方式が望ましいとしている（研究報告62－64頁）。このことから想定されるのは、日本ではASBJ内に非営利法人の新たな会計基準委員会を設置するということになる。しかし、「非営利法人会計に対して盲従的に企業会計を導入する考え方は、誤った結論に帰着する危険性がある。企業会計も上位概念の会計からみれば、特殊形態の一つにすぎず、非営利法人会計も上位概念の会計の視点から検討すべきである。そのためには、企業会計と非営利法人会計（さらには公会計）に共通する統合的基礎概念の模索が課題となる。」（川村[2010]9頁）との指摘もある。会計制度が政府規制から市場規律主導へと推移することが望ましいことによれば、ASBJ内委員会が妥当であるが、「企業会計の基準を公表しているASBJではより一層の企業会計化への移行による拙速な基準統一化が懸念されることになることから、ASBJとは別に非営利法人の会計基準設定主体を新たに設ける」（吉田[2013]154頁）ことでASBJ外の民間の別組織を設置することも指摘しうる。ただし、その問題は、「アメリカとイギリスでは、企業会計に関する基準設定組織に非営利組織会計に関する専門委員会を設置しつつ、非営利組織会計専門委員会に会計専門家、非営利組織の関係者、非営利組織への資源提供者、政府関係者などが参加することによって、非営利組織の利害関係者のニーズを反映、調整しながら、非営利組織の会計基準を設定する体制を整えている。」（研究報告63－64頁）と示されているように、研究報告でもわが国の非営利法人会計の関係者の参画を課題としており、欧米の会計制度を参考とすることが必要であると考ええる。

Ⅲ 社会福祉法人制度改革の骨子

これまで非営利法人の会計基準に関して、研究報告を中心に引き上げ、法人形態の異なる様々な非営利法人に適用される会計基準の共通化の可能性を探ってきた。当該非営利セクターの1つである社会福祉法人は、その事業を行う上でのルールである社会福祉法が改正され、2016年3月に成立した。社会福祉法人を取り巻く環境が変化し、公共性の高い法人であるにもかかわらずこれまで杜撰であったともいえる事業運営、私物化しているとも

批判されていた法人理事長のワンマン経営にメスが入ることになったといえる。

社会福祉法の成立過程や社会福祉法人制度化の歩み並びに社会福祉法人の会計制度の公表については、これまでも本稿以外で触れてきている⁽⁷⁾。戦後、特に措置制度の仕組みから、2000（平成12）年の介護保険法施行、社会福祉基礎構造改革を経て、契約制度に移行、民間企業の福祉分野への市場参入、公的財政の悪化等、日本の社会福祉の歩みを概観すると、特に社会福祉法人は公的資金の割合が高い収入構造⁽⁸⁾でありながらももはや国からの援助に頼らず、民間企業並みの経営センスが要求されているといえよう。近年の社会情勢の変化からも次のような指摘がある（梅澤〔2016〕4－5頁）。

「少子高齢化の急速な進展に伴い高齢者は増加の一途を辿っており、2055年には75歳以上の人口が、全人口の25%超に達することが見込まれている。認知症の高齢者は増加傾向にあり、一方で若年層を中心として失業者や非正規雇用者、就職困難者が増加している。福祉サービスは、専門分化が進んで分野ごとに充実してきたが、かかる環境下、制度によるサービスだけでは対応できない課題が顕在化している。例えば、単身高齢者の見守りや引きこもりの者に対する支援があげられる。社会福祉法人には、制度化された事業だけではなく、このような制度の狭間を埋める活動が期待されている。」

社会福祉法人に対するこのような期待があるにもかかわらず、肝心の法人経営が前近代的運営であったことから社会福祉法改正による社会福祉制度改革が断行されることになった。改革の中身は、①経営組織のガバナンス強化、②事業運営の透明化の向上、③財務規律の強化、④地域における公益的な取組みを実施する責務、および⑤行政の関与の在り方となっている。これらの改革によって、評議員会・理事会・監事の役割は一層厳しいものとなり、経営組織のガバナンス強化のためには、さらに特定の大規模社会福祉法人に対して会計監査人の設置を義務付けることも求めている⁽⁹⁾。「会計監査人非設置法人は全国の社会福祉法人の99%を占める…」（奥山〔2017〕70－71頁）との試算もあり、今後段階的に設置義務基準が引き下げられると多くの法人が新たに対応していかなければならない。また、かねて問題とされていた内部留保にしても再投下のための社会福祉充実残額および社会福祉充実計画を策定することが必要とされるようになった。これまでの社会福祉制度の変遷を辿ってみてもこれだけの改革は未曾有といってもよく、もはや経営者による放漫経営は許されないといえよう。

社会福祉法人の会計制度に関しては、第1期：1953（昭和28）年の社会福祉事業法の時代、第2期：1976（昭和51）年の措置制度の時代、第3期：2000（平成12）年の契約制度の時代、および第4期：2011（平成23）年の（社会福祉法人）会計制度一元化の時代へとターニングポイントを明確に示すことができる（吉田〔2012〕172頁、吉田〔2013〕147頁）。「社会福祉

(7) 社会福祉の制度化および会計制度の経緯に関しては、詳しくは以下の文献・論考を参照されたい。

鳥飼綜合法律事務所/OAG監査法人・税理士法人〔2016〕3－20頁。

梅澤〔2016〕2－6頁。

吉田〔2012〕159－162頁。

吉田〔2013〕147－149頁。

吉田〔2015〕113－123頁。

(8) 研究報告によると、社会福祉法人の収入構造に関する公的資金の割合は、86.1%と高い（研究報告5頁）。

(9) 会計監査人の設置が義務付けられる法人は、当初は「収益30億円を超える法人または負債60億円を超える法人」とされていたが、その基準は段階的に引き下げられる予定となっている（奥山〔2017〕70頁）。

法人の会計ルールは社会福祉の制度と相関関係にあることからセットで考察することが必要である…」(吉田[2015]126頁)といえるが、今般、これだけの大改革を行った社会福祉制度に並行しての社会福祉法人会計基準への大きな変化はなかったとみられる。長く課題とされてきた事業形態ごとにより複数併存してきた会計基準は2011年の改訂基準「社会福祉法人会計基準」(雇児発0727第1号・社援発0727第1号・老発0727第1号)が厚生労働省より通知されたことによって統一化された。

すでに会計制度面での改革は、先行してインフラ整備が終了していたともいえる。しかし、2016年3月31日、厚生労働省令第79号「社会福祉法人会計基準」として、社会福祉法改正と軌を一にして会計基準が公布された。このことについては、内容的に従来の会計基準を変更するというのではなく、社会福祉法人制度改革に伴い、より規範性を持たせる意味から会計基準を厚労省局長通知ではなく、会計基準省令として「格上げ」したものであり、新基準は旧基準をほぼそのまま引き継いだ形となっている(中村[2017]21頁)。

Ⅳ 非営利法人会計の収斂—むすびに代えて—

もともと社会福祉法人制度改革のバックグラウンドは、2006(平成18)年に公益法人制度改革が先行して行われていたことが挙げられる⁽¹⁰⁾。2011年社会福祉法人会計基準も2008年に新たに改訂された公益法人会計基準において採用されている会計手法を参考にしている。社会福祉法人の会計は前出の通り、基準が複数併存していたことで煩雑な事務処理を招いていたが、会計基準を1つにしたことで法人の事業の業績全体をわかりやすく明示できるようになった。ただし、会計制度の研究に関しては、本稿で検討したように非営利法人会計基準の横断的な適用可能性に進展している。それには、「…公益法人会計基準の整備を通じて、非営利法人間の財務諸表の比較可能性を確保するうえで、非営利法人に横断的に適用しうる標準的な会計基準の雛形となることが暗黙に意図されていた…」(古庄[2015]9頁)との指摘や上記の社会福祉法人会計基準の公益法人会計基準からの影響からしても非営利法人会計基準の収斂には公益法人会計基準がメルクマールとなっていると考えられる。

会計の収斂についてはさらに一步進んで、企業会計と非営利法人会計の収斂まで研究課題となっている。両者の統一的な表示の観点からは、「…公益法人会計基準の利点を勘案し、これをベンチマークとすれば、非営利組織会計の統一的表示基準措定を図ることができる。」(宮本[2016]5頁)とし、公益法人会計基準によって企業会計との表示統一化の指向を示唆している⁽¹¹⁾。社会福祉法人制度改革および社会福祉法人会計基準の改訂は、公益法人制度および公益法人会計基準を基調としていることが明らかとなったが、今後、非営利法人会計基準に進展があるとすれば、公益法人会計基準を基軸とした収斂が推量でき

(10) たとえば、「特別な利益供与の禁止」として、社会福祉法人の役員や評議員等、特定の者に対して土地等、高額の財産を無償で譲り渡すようなことは禁止することが明確となった。公益法人においては、公益法人認定法で内閣府公益認定等委員会による「公益認定等ガイドライン」が「特別の利益」に関する判断基準を示している(鳥飼総合法律事務所/OAG監査法人・税理士法人[2016]44-45頁)。このことに鑑みても、公益法人制度改革に影響されていることがわかる。詳しくは、香西[2016]53-62頁を参照されたい。

(11) 基礎概念からの企業会計と非営利法人会計の統一化は、川村[2010]1-10頁を参照のこと。国際財務報告基準(IFRS)等、グローバルな観点からの企業会計と非営利法人会計の統一化は、古庄[2014]35-45頁を参照のこと。表示面からの企業会計と非営利法人会計の統一化は、宮本[2016]1-9ページを参照されたい。

る。本稿は、社会福祉法改正から社会福祉法人制度に言及して非営利法人会計の収斂に向けた段階にきている可能性を試論してきたが、①複数併存の社会福祉法人会計基準の統一、②法人形態別の非営利法人会計基準の統一、③企業会計および非営利法人会計の統一までを段階的に進むとき、今般の社会福祉法人制度改革は、会計制度面からはいまだ決着がつかないことになる。同様にその他の非営利法人についても会計基準共通化が現実のものとなった場合には、会計制度面において大きな変化が生じることになる。しかし、すでに検討したように、非営利法人の会計の基本的な考え方、情報利用者やその情報ニーズ等、概念的基礎なくして、体系的かつ整合性のある会計枠組みを構築することはできないことから、研究報告にある3つのアプローチはどれも会計の基本枠組みが上位概念として形成されている。今後、会計の統一作業を進める場合には、つねに会計枠組みを基礎にし、法人形態に左右されることなく、共通的な枠組みを維持するべきである。最終的には、会計基準共通化アプローチによって統一された非営利法人会計基準の下、法人形態ごとに会計指針が公表されることが望ましいといえることができる。

また、わが国の非営利組織は、当該会計基準の特殊性のみを検討しても十分とはいいがたく、社会福祉法人制度改革でみたように法改正から制度全体の変化を検討することが必要であると思われる。非営利法人会計基準共通化の研究はその制度改革全体から浮き彫りになった1つのテーマであると捉え、まずは非営利セクターに対する所轄官庁の縦割りの仕組みを緩和させ横断的効率的な法人経営の実現可能性の検討から始めなければならないと考える。その点では社会福祉法改正による社会福祉法人のガバナンス体制について公益法人制度からの影響と併せて考察しなければならないが、そのテーマはまた別の機会に譲ることにしたい。

参考文献

- 岩崎文昭 [2016] 「経営組織のガバナンス強化 (2) —監事、会計監査人、役員等及び評議員の責任—」『税理』第59巻第13号。
- 梅澤崇仁 [2016] 「社会福祉法人制度改革の背景」『税理』第59巻第13号。
- 奥山昌弘 [2017] 「社会福祉法人の『財務規律の強化』を支援します」『TKC』第531号。
- 香西駿一郎 [2016] 「特別の利益供与の禁止、罰則、行政監督」『税理』第59巻第13号。
- 川村義則 [2010] 「公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念」『非営利法人研究学会誌』第12巻。
- 木本有香・末長祐 [2016] 「経営組織のガバナンス強化 (1) —評議員・評議員会、理事・理事会—」『税理』第59巻第13号。
- 齋藤真哉 [2014] 「非営利法人制度の現状と課題」『非営利法人研究学会誌』第16巻。
- 柴穀 [2016] 「非営利組織会計検討プロジェクトについて」『会計・監査ジャーナル』第736号。
- 柴穀 [2017] 「社会福祉法人のガバナンス確保に向けて—持続可能な社会保障制度確立への公認会計士の貢献—」『会計・監査ジャーナル』第743号。
- 田中正明 [2017] 『改訂新版 新しい社会福祉法人制度の運営実務—平成29年施行社会福祉法対応版—』TKC出版。
- 鳥飼綜合法律事務所/OAG監査法人・税理士法人 [2016] 『改正社会福祉法で社会福祉法人

- の法務・財務はこう変わる!』清文社。
- 中根穰 [2016]「事業運営の透明性の向上」『税理』第59巻第13号。
- 中根穰 [2016]「財務規律の強化」『税理』第59巻第13号。
- 中村厚 [2017]『改正法対応 社会福祉法人会計基準のすべて』ぎょうせい。
- 日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013] 研究報告第25号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。
- 長谷川哲嘉 [2014]『非営利会計における収支計算書—その意義を問う—』國元書房。
- 藤井秀樹 [2010]「非営利法人における会計基準統一化の可能性」『非営利法人研究学会誌』第12巻。
- 古庄修 [2014]「非営利法人会計基準の統一問題—英国における財務報告制度改革の到達点に基づく考察—」『非営利法人研究学会誌』第16巻。
- 古庄修 [2015]「非営利法人会計における効率性の測定と比較可能性—公益法人会計基準を中心として—」『経営行動研究年報』第24号。
- 宮本幸平 [2014]「企業会計との統一化を指向した非営利組織会計の表示妥当性考察」『非営利法人研究学会誌』第16巻。
- 宮本幸平 [2016]「非営利組織会計と企業会計の統一的表示基準」『非営利法人研究学会誌』第18巻。
- 吉田正人 [2012]「社会福祉法人新会計基準の特性と今後の方向性」『千葉商大論叢』第49巻第2号。
- 吉田正人 [2013]「社会福祉法人会計システムの一元化からみた非営利法人会計の展望」『実践経営』第50号。
- 吉田正人 [2015]「措置制度の時代の福祉行政と経理規定準則の特殊性についての検証」『千葉商大論叢』第53巻第1号。

(2017.8.17 受稿, 2017.8.28 受理)

〔抄 録〕

日本公認会計士協会非営利法人委員会は、2013(平成25)年7月に研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」(以下、「研究報告」)を公表し、その中で非営利法人の会計基準の統一化について検討している。わが国では、縦割り行政の弊害により非営利法人の形態別に各関係省庁から当該会計基準が通知され、適用される形式となっており、このことが異なる非営利法人ごとの財務諸表の理解と横断的な比較可能性を困難にさせている。そこで日本公認会計士協会は、研究報告によって非営利法人間の会計統一化を研究課題とし、その実現に向けて模索している段階にきている。

2016(平成28)年3月に社会福祉法の一部が改正され、非営利法人である社会福祉法人の経営のガバナンス強化が叫ばれるようになった。この社会福祉法人の改革はすでに制度改革が進んだ公益法人制度に影響されている。非営利といえ、非効率で不透明な法人経営をしているものと認識されてきたが、これからは民間企業並みの透明性をもって情報開示を行い、地域社会への貢献が必要とされるようになる。しかし、すでに会計制度面での改革は、先行してインフラ整備が終了しており、2011(平成23)年に改訂されていた会計基準が厚生労働省局長通知であったことから、2016(平成28)年3月31日、厚生労働省令第79号「社会福祉法人会計基準」へと、会計基準省令として「格上げ」する形で改めて会計基準が公布された。

社会福祉法人制度改革および社会福祉法人会計基準の改訂は、公益法人制度および公益法人会計基準を基調としていることは自明の理であるが、今後、非営利法人会計基準に進展があるとすれば、公益法人会計基準を基軸とした収斂が推量できる。会計基準の統一作業を進める場合には、つねに会計枠組みを基礎にし、法人形態に左右されることなく、共通的な枠組みを維持するべきである。最終的には、会計基準共通化アプローチによって統一された非営利法人会計基準の下、法人形態ごとに会計指針が公表されることが望ましいということができる。